



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **M. Z.**
zastoupený JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem
Sokolovská 49/5, 186 00 Praha 8

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
se sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. května 2019, č. j. 14857-2/2019-900000-317,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. května 2019, č. j. 14857-2/2019-900000-317, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 15. 1. 2019 č. j. 6176/2019-550000-31, kterým byla žalobci uložena pokuta za opožděné tvrzení spotřební daně ve výši 300 000 Kč.

I. Žalobní argumentace

2. Žalobce uvedl, že Celní úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen správce daně) dospěl k závěru, že žalobci vznikla v souladu s ust. § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení spotřební daně. Dle správce daně vznikla žalobci povinnost podat přiznání ke spotřební dani za zdaňovací období listopad 2013, neboť se žalobce měl dle zjištění správce daně podílet na skladování tabákových výrobků podléhajících spotřební dani, které byly orgány činnými v trestním řízení zajištěny ve skladu, jehož byl žalobce nájemcem a jehož část následně přenechal k užívání dalším osobám. O skutečnosti, že tyto osoby v předmětné stavebně oddělené části skladu skladují tabákové výrobky podléhající spotřební dani, neměl žalobce žádné povědomí. Žalobce byl správcem daně dne 30. 9. 2015 vyzván k podání daňového přiznání. Na tuto výzvu reagoval žalobce ve stanovené lhůtě písemným sdělením, že není osobou povinnou ke spotřební dani, neboť nebyl osobou skladující výrobky podléhající spotřební dani. Ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu se jednalo o daňové tvrzení k dani ve výši 0 Kč.
3. Na písemné sdělení žalobce reagoval správce daně vyměřením daně z moci úřední. Jím vydaný platební výměr žalovaný nejprve shledal nicotným (na což správce daně reagoval vydáním nového platebního výměru), posléze však v přezkumném řízení své rozhodnutí o nicotnosti platebního výměru zrušil, neboť dospěl k závěru, že vady platebního výměru a řízení předcházející jeho vydání nečiní platební výměr nicotným, nýbrž toliko nezákonným. Zjištěné vady žalovaný dle svého názoru odstranil v odvolacím řízení a následně platební výměr správce daně potvrdil. Zákonnost rozhodnutí o stanovení daně je Krajským soudem v Hradci Králové přezkoumávána v řízení vedeném pod sp. zn. 31 Af 8/2019.
4. Správce daně posléze dospěl k závěru, že žalobci vznikla povinnost uhradit pokutu za opožděné podání daňového přiznání ve smyslu ust. § 250 odst. 1 daňového řádu. Platebním výměrem č.j. 6176/2019-550000-31 ze dne 15. 1. 2019 správce daně vyměřil žalobci pokutu ve výši 300 000 Kč, která je ve smyslu ust. § 250 odst. 5 této právní úpravy maximální pokutou, která může být za opožděné tvrzení daně podána. Z odůvodnění platebního výměru vyplývá, že správce daně dospěl k závěru, že daňové přiznání žalobce nepodal vůbec (a to ani na výzvu správce daně), a proto vyměřil žalobci pokutu v maximální možné výši.
5. Žalovaný v odvolání namítal, že vůbec nebyl osobou povinnou podat daňové přiznání, neboť nebyl osobou skladující zboží podléhající spotřební dani; vytknul též nepřezkoumatelnost platebního výměru správce daně, z něhož nebylo zřejmé, na základě jakých skutečností správce daně dospěl k závěru, že žalobce byl osobou povinnou podat daňové přiznání ke spotřební dani. Dále pak žalobce brojil proti názoru správce daně, že nepodal daňové přiznání ani poté, co k jeho podání byl vyzván; žalobce na výzvu správce daně reagoval písemným tvrzením daně v nulové výši.
6. Žalovaný odvolání žalobce zamítl. Ztotožnil se sice s odvolací námitkou, dle níž žalobce daňové tvrzení na výzvu správce daně ve stanovené lhůtě podal, avšak toto zjištění dle názoru žalovaného nemá vliv na věcnou správnost rozhodnutí správce daně o uložení pokuty (včetně výše pokuty), neboť povinnost k podání daňového přiznání měla žalobci dle názoru žalovaného vzniknout v pátek 27. 12. 2013 a prodlení žalobce tak dle žalovaného nastalo dnem 3. 1. 2014. V době vydání výzvy správce daně k podání

daňového přiznání tak již měl být žalobce dle žalovaného cca 21 měsíců v prodlení, a proto skutečnost, že žalobce na výzvu správce daně řádné daňové přiznání podal, nemění nic na tom, že žalobci vznikla pokuta za opožděné podání daňového tvrzení v maximální možné výši.

7. Žalobce namítal, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť žalobci nevznikla povinnost podat přiznání ke spotřební dani za zdaňovací období listopad 2013 na základě ust. § 18 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), jak žalovaný dovozuje v odvoláním napadeném rozhodnutí. Ustanovení § 250 daňového řádu, které bylo ve věci aplikováno, pak je dle názoru žalobce v rozporu s ústavním pořádkem, neboť přestože se jedná ve své podstatě o normu trestní povahy, ukládá žalobci sankci bez zřetele na míru jeho zavinění, ba dokonce bez zřetele na samotnou existenci zavinění.
8. Žalovanému pak žalobce vytkl krácení jeho procesních práv, neboť zjevná nepřezkoumatelnost platebního výměru správce daně (který byl vydán v podstatě bez odůvodnění) byla v odvolacím řízení odstraněna, aniž by žalobce měl možnost vyjádřit se k právní stránce věci.
9. Žalobce dále namítal, že v dané věci vůbec není osobou povinnou k zaplacení spotřební daně, neboť on sám tabákové výrobky podléhající spotřební dani neskladoval a ani se na jejich skladování nepodílel. Detailní argumentace žalobce (skutková i právní) byla žalovanému známa z úřední činnosti, neboť žalovaný rozhodoval o odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně, jímž byla žalobci spotřební daň vyměřena. I ve vztahu k nyní projednávané věci tedy žalobce namítal, že za situace, kdy v daňovém řízení nebyl zjištěn jakýkoli podíl žalobce na skladování tabákových výrobků přesahující prosté nájemní právo žalobce k objektu, v němž byly tabákové výrobky nalezeny, a za situace, kdy správci daně byla známa totožnost skupiny osob, která tabákové výrobky skutečně skladovala a s jejímiž členy bylo Krajským soudem v Hradci
10. Králové vedeno trestní řízení pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku, nebylo možné pokládat žalobce za osobou skladující tabákové výrobky ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.
11. V souvislosti s přezkumem zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí nicméně žalobce, jak dále uvedl, respektuje právní názor žalovaného vyjádřený v napadeném rozhodnutí, v němž žalovaný poukazuje na to, že pokuta za opožděné tvrzení daně je ve smyslu ust. § 2 odst. 5 daňového řádu příslušenstvím daně a tedy „doznala-li by daň samotná změny (nebo zanikla) např. v důsledku soudního řízení, ex lege dozná změny (zanikne) také její příslušenství osvědčené napadeným rozhodnutím, avšak do té doby bude existovat nikoli v závislosti na skutkových okolnostech vzniku povinnosti odvolatele podat daňové tvrzení, ale jen v závislosti na svém titulu (pravomocném platebním výměru k dani).“ Nad rámec uvedených skutečností (jež jsou předmětem soudního přezkumu v jiném řízení) ovšem žalobce namítal, že nebyl osobou povinnou podat daňové přiznání na základě ust. § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních ani na základě formalizovaného rozhodnutí o stanovení daně. Jak vyplývá z rozhodnutí žalovaného č.j. 38488-10/2018-900000-317 ze dne 2.1.2019, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně, kterým byla žalobci spotřební daň vyměřena, žalovaný v průběhu odvolacího řízení na základě doplněného dokazování změnil právní kvalifikaci původně použitou správcem daně. Zatímco správce daně pokládal žalobce za osobu skladující vybrané výrobky

podléhají spotřební dani ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních v části před středníkem, žalovaný shledal, že žalobce byl osobou společně a nerozdílně odpovídající za daň, která se měla na skladování vybraných výrobků podílet ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních v části za středníkem. Samotný žalovaný přitom ve svém shora označeném rozhodnutí zastává názor, že ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních zakládá dvě samostatné skutkové podstaty vzniku povinnosti k zaplacení spotřební daně. V prvním případě se jedná o plátce spotřební daně, ve druhém pak o osobu solidárně zavázanou k zaplacení této daně.

12. S ohledem na uvedené tedy žalobce shrnul, že i kdyby rozhodnutí o stanovení spotřební daně žalobci obstálo jako rozhodnutí zákonné, bylo by nutno žalobce pokládat nikoli za osobu skladující výrobky podléhající spotřební dani (a tedy za plátce spotřební daně), nýbrž za osobu společně a nerozdílně odpovídající za zaplacení spotřební daně. Dle ust. § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních přitom platí: Plátci, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, pokud tento zákon nestanoví jinak; ve stejné lhůtě a stejným způsobem jsou plátci oprávněni uplatnit nárok na vrácení daně, pokud tento zákon nestanoví jinak. Jak ovšem vyplývá ze shora uvedeného, žalobce dle pravomocného rozhodnutí o stanovení daně není plátcem spotřební daně (a tedy osobou povinnou k podání daňového přiznání), nýbrž toliko osobou solidárně odpovídající za zaplacení daně. Z uvedeného pak vyplývá, že povinnost k podání daňového přiznání nevznikla žalobci ex lege na základě ust. § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních (v opačném případě by již z praktického pohledu nebylo naprosto zřejmé, jak by měl správce daně naložit s daňovými přiznáními všech osob, jež lze pokládat za osoby solidárně odpovídající nehledě k tomu, že kategorie těchto osob je zákonem vymezena natolik vágně, že si úsudek o tom, zda určitá osoba je či není osobou podílející se na skladování vybraných výrobků, nelze učinit jinak, než na samém konci daňového řízení po komplexním dokazování), nýbrž až na výzvu k jeho podání vydanou správcem daně. Z žalobou napadeného rozhodnutí pak je zřejmé, že žalobce na předmětnou výzvu ve stanovené lhůtě reagoval.
13. Shora nastíněná interpretace ust. § 18 zákona o spotřebních daních ve spojení s ust. § 4 odst. 1 písm. f) této právní úpravy je zcela v souladu s účelem a smyslem institutu pokuty za opožděné tvrzení daně. Jestliže účelem tohoto institutu je ochrana řádné správy daní tím, že daňové subjekty nebudou mařit správu daní nepodáváním daňových tvrzení ve stanovených lhůtách, pak není možné konstruovat delikt ní jednání žalobce v době, kdy sám žalobce neměl důvod domnívat se, že se jakýmkoli způsobem podílí na skladování výrobků podléhající spotřební dani. Není pak naprosto žádný legitimní důvod trestat daňový subjekt za jeho domnělou nesoučinnost se správcem daně (což je účelem § 250 daňového řádu) v situaci, kdy daňový subjekt součinnost poskytoval a na výzvu správce daně včas reagoval. Žalobce se tak „provinil“ jedině tím, že konzistentně trval na tom, že plátcem spotřební daně není. Trestání takového počínání pokutou vyměřenou v maximální zákonné výši je dle přesvědčení žalobce ve zjevném rozporu s principy právního státu, neboť žalobci je ukládána velmi citelná (a to objektivně i ve vztahu k individuálním majetkovým poměrům žalobce) sankce za jednání, které vůbec nelze pokládat za společensky škodlivé.
14. Žalobce byl z výše uvedených důvodů přesvědčen, že ust. § 250 daňového řádu, které bylo žalovaným aplikováno, je v rozporu s ústavním pořádkem. Žalobce konkrétně

namítá, že v rozporu ústavním pořádkem jsou následující atributy aplikovaného ustanovení:

- a) žalobci (a potažmo všem adresátům právní úpravy) je pokuta za opožděné tvrzení daně vyměřována na základě automatického mechanismu, který nezohledňuje existenci zavinění, formu zavinění, míru zavinění a dokonce adresátům právní úpravy nezakládá jakoukoli možnost liberace; uvedený deficit se flagrantně projevuje právě v projednávané věci, kdy je zřejmé, že postavení žalobce jako plátce spotřební daně je od samého počátku sporné (a předmětem obsáhlého dokazování), a proto jednání žalobce nelze naprosto klást naroveň s jednáním plátce, který nepodá daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, u kterého je existence takové povinnosti naprosto zjevná;
 - b) existenci, formu ani míru zavinění dle platné právní úpravy nelze na základě aplikované úpravy zohlednit ani při stanovení výše pokuty; žalobci tak byla vyměřena pokuta v maximální možné míře, přestože se nedopustil žádného jednání, jímž by mařil cíle správy daní;
 - c) aplikovaná právní úprava v žádné formě nezohledňuje materiální škodlivost jednání daňového subjektu z hlediska sledovaného účelu, neboť škodlivost jednání (míra, v níž je mařen cíl správy daní) není závislá výhradně na výši daně, která měla být tvrzena;
 - d) výše pokuty, která byla žalobci vyměřena, je vzhledem k jeho majetkovým poměrům nepřiměřená až likvidační, přičemž žalobce nemá žádný reálný procesní prostor, v němž by tyto své námitky mohl uplatňovat.
15. Vzhledem k uvedeným důvodům žalobce navrhl, aby Krajský soud v Hradci Králové řízení o žalobě v souladu s ust. čl. 95 Ústavy České republiky přerušil a předložil věc k rozhodnutí Ústavnímu soudu.
16. Žalobce dále namítal, že žalovaný v odvolacím řízení krátil jeho procesní práva, kdy neshledal namítanou nepřezkoumatelnost platebního výměru správce daně a následně v odvolacím řízení obsáhle doplnil důvody, pro které výrok rozhodnutí správce daně pokládá za zákonný. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že odůvodnění platebního výměru je velmi stručné, avšak tato stručnost nečiní platební výměr nepřezkoumatelným. Současně ovšem nelze přehlédnout skutečnost, že zejména právní důvody rozhodnutí správce daně byly žalovaným zásadním způsobem doplněny. Dle názoru žalobce by takový postup žalovaného bylo možné s odkazem na funkční nedílnost prvostupňového a odvolacího řízení aprobovat jedině tehdy, pokud by žalobce v rámci odvolacího řízení byl s právní argumentací žalovaného předem seznámen a mohl s ní ještě v průběhu odvolacího řízení polemizovat (pokud už žalobce nemohl polemizovat s právní argumentací správce daně, která chyběla zcela). Například právní otázka, zda žalobce coby (dle žalovaného) osoba solidárně zavázaná k zaplacení spotřební daně je současně jejím plátcem s povinností podat daňové přiznání dle § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tak mohla být explicitně vyřešena již v průběhu daňového řízení a názor zaujatý žalovaným mohl být správním soudem posléze přezkoumán. Procesním postupem žalovaného se však těžiště řízení neodůvodněně přesouvá před správní soud, který je stavěn do pozice odvolacího orgánu.

II. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný uvedl, že v rámci vypořádání odvolacích námitek v odůvodnění napadeného rozhodnutí (zejm. na straně 6) vysvětlil a rozvedl charakter rozhodnutí (platebního

výměru), kterým je na základě ust. § 250 daňového řádu rozhodováno o povinnosti platit pokutu za opožděné tvrzení daně. Zejména v dané souvislosti vysvětlil, že v případě napadeného rozhodnutí se nevede žádné nalézací řízení a předmětem rozhodování není otázka plátce daně, resp. povinnosti daň přiznat a zaplatit, neboť tato již musela být (a v posuzovaném případě byla) nutně předmětem již jiného, předcházejícího řízení – daňového řízení o vyměření daně; v posuzovaném případě bylo s žalobcem vedeno řízení o vyměření spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013, ukončené pravomocně rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 1. 2019, č. j. 38488-10/2018-900000-317, které je v současné době předmětem správní žaloby podané u Krajského soudu v Hradci Králové pod spis. zn. 31 Af 8/2019. Samotný charakter rozhodnutí podle § 250 daňového řádu je deklaratorní (a v zásadě akcesorický) ve vztahu k samotnému rozhodnutí o stanovení daně. Proto absence důvodů samotného vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, na niž je navázána povinnost platit pokutu za opožděné tvrzení daně, nezakládá nepřezkoumatelnost a tím nezákonnost prvoinstančního rozhodnutí v posuzovaném případě. Nemůže tomu tak být tím spíše, když celní úřad v prvoinstančním rozhodnutí jeho důvody – byť stručně – uvedl, jak žalovaný konstatoval v napadeném rozhodnutí.

18. Žalovaný proto odmítl jako nedůvodné veškeré odvolací námítky, kterými žalobce brojil proti svému postavení plátce daně, když toto nebylo a nemohlo být předmětem řízení a rozhodnutí, které je právě napadeno žalobou. Stejně tak má žalovaný za to, že nemohou být předmětem ani žalobního přezkumu v právě probíhajícím řízení před soudem. Tím však dle žalovaného není dotčena závislost příslušenství daně na samotné vyměření spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2013. Polemizuje-li žalobce v bodě IV. žaloby rovněž se svým postavením plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních, pak míří mimo předmět daného deklaratorního rozhodnutí, které se touto otázkou nezabývá, nýbrž naopak z jejího vyřešení pravomocným rozhodnutím o stanovení daně vychází. Skutkové a právní okolnosti postavení žalobce jako plátce spotřební daně z tabákových výrobků za předmětné zdaňovací období žalovaný popsal v rozhodnutí o odvolání.
19. Dále žalovaný uvedl, že v bodě 19 žaloby žalobce uvádí, že ve vztahu k účelu institutu pokuty za opožděné tvrzení daně není možné konstruovat delikt ní jednání žalobce v době, kdy sám žalobce neměl důvod se domnívat, že se jakýmkoliv způsobem podílí na skladování výrobků podléhajících spotřební dani. Podle žalovaného je naopak z dosavadního průběhu daňového řízení vedeného žalobcem zřejmé, že žalobce se takto domnívat měl a mohl, nehledě na to, že vznik pokuty za opožděné tvrzení daně není vázán na subjektivní stránku – zavinění daňového subjektu. Pokuta vzniká přímo ze zákona a účinky nastupují marným uplynutím lhůty pro podání daňového tvrzení v důsledku nekonání daňového subjektu bez možnosti jakékoliv liberace, byť toto žalobce považuje za protiústavní.
20. K bodu 20 žaloby žalovaný uvedl, že pokuta se daňovému subjektu vyměří až v návaznosti na vyměření daně, nikoliv dříve. Pokuta je důsledkem prvotního nekonání daňového subjektu spočívajícího v nepodání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období v zákonné lhůtě. Nejedná se tedy v žádném případě o sankci.
21. K námitce protiústavnosti žalovaný uvedl, že návrhem na zrušení ustanovení § 250 daňového řádu se Ústavní soud v minulosti již zabýval. Z nálezu Pl. ÚS 24/14 vyplývá, že napadené ustanovení je slučitelné s principy právního státu ve smyslu čl. 1 ústavy a

nepředstavuje rozpor s čl. 1 a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod a s čl. 1 Dodatkového protokolu k úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. V tomto případě byly posuzovány možné likvidační účinky pokuty vznikající přímo ze zákona, přičemž se dovodilo, že s ohledem na způsob stanovení pokuty, jejíž výše je vázána na konkrétní daňový subjekt a na výši daně, se nejedná o tak závažný zásah do majetkových poměrů, aby takový zásah neodpovídal principu přiměřenosti při kolizi dvou ústavněprávních principů. A to navíc za situace, kdy existuje několik moderačních prvků, které mají zajistit přiměřenost pokuty. Žalobce namítá obecně rozpor s ústavním pořádkem z důvodu tzv. sankčního automatismu, který nezohledňuje formu ani míru zavinění a nezakládá jakoukoliv možnost liberace. Podle žalovaného dotčené ustanovení ústavním principům neodporuje. Nejedná se navíc o jediný případ tzv. sankčního automatismu uplatňovaného při správě daní (viz například vznik penále podle § 251 daňového řádu nebo uložení propadnutí vybraných výrobků). V případě pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu je materiální stránka porušení zákonné povinnosti zohledněna v odstupňování výše pokuty podle délky prodlení s podáním daňového přiznání a v zastropování určitou konkrétní maximální částkou.

22. K námitce porušení procesních práv žalobce žalovaný uvedl, že v posuzovaném případě neporušil žalobcova práva tím, že mu neumožnil se k jeho právnímu názoru vyjádřit před vydáním rozhodnutí ve věci ve smyslu ustanovení § 115 daňového řádu. Tuto povinnost žalovaný jako odvolací orgán má tehdy, provádí-li dokazování, doplňuje-li řízení nebo pokud dospěl k odlišnému právnímu názoru, než správce daně a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Ani jedna z těchto situací však v posuzovaném případě podle žalovaného nenastala. Žalovaný sice konstatoval, že prvoinstanční rozhodnutí obsahuje odůvodnění poněkud stručné, nicméně neshledal jej ani na samé hranici přezkoumatelnosti, nýbrž jako přezkoumatelné s tím, že upřesnil, že na podání ze dne 16. 10. 2015, kterým žalobce reagoval na výzvu k podání daňového přiznání za zdaňovací období listopad 2013 je třeba nahlížet jako na daňové tvrzení. Tato skutečnost však na věci nic nemění, neboť žalobce učinil úkon materiálně posuzovaný jako daňové přiznání až na výzvu správce daně, nikoliv, tedy ve lhůtě pro jeho podání stanovené zákonem. Prakticky, tedy z hlediska nastoupení účinků prodlení s podáním daňového přiznání ve vztahu k pokutě za opožděné tvrzení daně je situace totožná, jako by je nepodal. Podání na výzvu je naopak významné z hlediska způsobu stanovení daně, kdy není možné přistoupit ze strany správce daně bez dalšího ke stanovení daně podle pomůcek. Ostatní konstatování odvolacího orgánu jsou vypořádáním odvolacích námitek odvolatele, činěným s co největší precizností, včetně shrnutí okolností samotného vzniku pokuty ve vztahu k zákonným lhůtám pro podání řádného daňového přiznání, od nichž se odvíjí prodlení daňového subjektu s tímto podáním, rozhodné pro vznik pokuty.

III. Ústní jednání

23. Při nařízeném jednání zástupce žalobce odkázal na písemné vyhotovení žaloby a uvedl, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nedostatečně vypořádal s otázkou, zda je žalobce plátcem daně ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Žalobce je dle jeho názoru pouze osobou, která za daň společně a nerozdílně odpovídá. Povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň měla dle názoru žalobce pouze ta osoba, která výrobky skladovala. Tuto činnost žalobce v žádném případě nevyvíjel, když pouze případnému

zájemci přenechal skladové prostory. Považoval tak za vyloučené, aby se z tohoto titulu stal plátcem spotřební daně.

24. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a písemné vyjádření k žalobě. Uvedla, že otázka, zda je žalobce plátcem spotřební daně, nemůže být předmětem tohoto řízení, neboť úkolem tohoto řízení je pouze posouzení, zda žalobce v postavení plátce spotřební daně podal k této dani daňové přiznání. Připomněla, že ust. § 4 zákona o spotřebních daních rozlišuje dvě kategorie plátců a oběma těmito skupinám je třeba spotřební daň vyměřit.

IV. Posouzení věci krajským soudem

25. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
26. Spor mezi účastníky řízení je veden o posouzení otázky, zda žalobci, kterému byla vyměřena spotřební daň, vznikla zákonná povinnost podat k této dani daňové přiznání a zda byl tedy správce daně oprávněn přistoupit k aplikaci ust. § 250 daňového řádu a žalobci stanovit pokutu za opožděné tvrzení daně.

27. Dle zmíněného ust. § 250 daňového řádu totiž vzniká daňovému subjektu „*povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši a) 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně, b) 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo c) 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.*

(2) Plátcí daně vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li hlášení, vyúčtování, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést za každý následující den prodlení, nejvýše však 0,5 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést.

(3) Pokuta za opožděné tvrzení daně vzniká v důsledku pozdního podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení se nepředepíše a daňovému subjektu nevzniká povinnost ji uhradit, dosáhne-li její výše vypočtená podle odstavce 1 nebo 2 částku menší než 200 Kč.

(4) V případě, kdy daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení, ačkoli měl tuto povinnost, a neučiní tak ani dodatečně po dobu, kdy možnost podat tato tvrzení trvá, použije se při výpočtu částky podle odstavce 1 nebo 2 stanovená horní hranice; výše pokuty za opožděné tvrzení daně v tomto případě činí vždy nejméně 500 Kč.

(5) Maximální výše částky vypočtené podle odstavce 1 nebo 2 nesmí být vyšší než 300 000 Kč.

(6) O povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.

(7) Výše pokuty za opožděné tvrzení daně je poloviční, pokud a) daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho

podání a b) v daném kalendářním roce nebylo správcem daně u daňového subjektu v době vydání platebního výměru zjištěno jiné prodlení při podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.“

28. Správce daně a potažmo žalovaný dospěli v daňovém řízení k nepochybnému závěru, že žalobce byl povinen podat ke spotřební dani daňové přiznání, tuto povinnost však nesplnil, a proto správce daně odůvodněně přistoupil k aplikaci ust. § 250 daňového řádu, respektive daňový řád mu ani jiný postup neumožnil, a důvodně tedy žalobci vyměřil pokutu v maximální výši, tedy v částce 300 000 Kč. Krajský soud se s tímto názorem neztotožnil a žalobní námitky považuje za důvodné.
29. Při posouzení dané problematiky vycházel krajský soud prvotně z ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, které výslovně stanoví, kdo je považován z hlediska tohoto zákona za plátce daně. Podle tohoto ustanovení *„Plátcem je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela“*. Z dané úpravy tedy nepochybně vyplývá, že plátcem spotřební daně je osoba, která vybrané výrobky skladuje nebo dopravuje. Dané ustanovení dále upravuje otázku solidární odpovědnosti pro osobu, která se na uvedeném skladování a dopravě podílela. Z průběhu daňového řízení zachyceného ve správním spise a současně i ze soudního řízení vedeného u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 8/2019, které se otázkou vyměření této daně žalobci rovněž zabývalo, vyplývá nepochybné zjištění, že žalobci bylo prokázáno, že se na skladování a dopravě vybraných výrobků podílel.
30. Správce daně tedy na základě tohoto závěru vydal platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně, v němž konstatoval, že daňové tvrzení ke spotřební dani z tabákových výrobků nebylo žalobcem podáno dle ust. § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních a nestalo se tak ani na základě výzvy správce daně ve smyslu ust. § 47 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný pak v odůvodnění napadeného rozhodnutí přisvědčil námitce žalobce, že *„materiálně jeho podání ze dne 16. 10. 2015 je třeba považovat za daňové tvrzení k dani ve výši 0 Kč, nicméně je nesporné, že toto podání učinil žalobce až na výzvu správce daně. Žalobce se tak vyhnul stanovení daně podle pomůcek, když nebyl nečinný, neboť na výzvu správce daně reagoval. Ve vztahu k pokutě za opožděné tvrzení daně je však tato skutečnost irelevantní...“*
31. V naznačeném postupu správce daně i žalovaného shledal krajský soud nedostatky jak procesního, tak i hmotněprávního rázu.
32. Prvně je třeba konstatovat, že žalovaný v odvolacím řízení dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, proto bylo jeho povinností ve smyslu ust. § 115 odst. 2 seznámit žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání se změnou právního hodnocení, neboť je nepochybné, že takový postup následně ovlivnil rozhodnutí v neprospěch žalobce. Tato změna názoru hodnotícího postup žalobce při podání daňového přiznání totiž otvírá prostor pro polemiku, zda žalobce, který daňové přiznání podal na nulu, byl povinen tak učinit jako plátce, kterému tak vyplývala tato povinnost ze zákona, anebo tak učinil pouze na základě výzvy správce daně a současně vyjádřil svůj názor, že není plátcem daně a jeho daňová povinnost je tedy ve výši nula. Žalovaný, jak vyplývá

z průběhu daňového řízení, žalobce s odlišným právním názorem neseznámil, navzdory tomu, že právní důvody uvedené správcem daně byly žalovaným zásadním způsobem doplněny a v takovém postupu shledává krajský soud procesní pochybení, které je samo o sobě důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.

33. Dále krajský soud shledal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť v něm žalovaný nereagoval na odvolací námitku zpochybňující pozici žalobce jako plátce daně, respektive poukazující na skutečnost, že žalobce nelze za plátce daně na základě předmětné hmotněprávní zákonné úpravy vůbec označit. Přitom sám žalovaný, jak ostatně připomněl žalobce v podané žalobě, zastává v napadeném rozhodnutí názor, že ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních zakládá dvě samostatné skutkové podstaty vzniku povinnosti k zaplacení spotřební daně, když v prvním případě se jedná o plátce spotřební daně a ve druhém pak o osobu solidárně zavázanou k zaplacení této daně.
34. Ze shora citovaného ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních nepochybně vyplývá, že osoba žalobce podílející se na skladování a dopravě tabákových výrobků, není označena za plátce daně. Pokud žalovaný chtěl žalobce takovým institutem označit, bylo na něm, aby např. širším výkladem tohoto ustanovení eventuální „nedostatek“ odstranil a dané ustanovení vyložil v širších souvislostech se závěrem, že žalobce, ač jej zákon takto neoznačuje, lze za plátce spotřební daně považovat. Tento postup však žalovaný nezvolil, a přitom právě takové hodnocení se od něho v odvolacím řízení ve smyslu ust. § 115 odst. 2 daňového řádu očekávalo. Žalovaný měl totiž rozbořem ust. § 4 zákona o spotřebních daních najisto postavit, zda zákon předpokládá povinnost podat daňové přiznání pouze plátcům daně nebo i jiné, např. solidárně zavázané osobě. Pokud by došel k závěru, že tato daňová povinnost tíží pouze plátce, měl se žalovaný zabývat dále otázkou, zda lze žalobce za plátce označit a to navzdory tomu, že zákon o této osobě (tedy osobě podílející se na skladování a dopravě) hovoří pouze na úrovni společné a nerozdílné odpovědnosti. I kdyby bylo lze připustit, že oběma těmito osobám je třeba daň vyměřit, zůstává otázkou, zda obě tyto osoby mají srovnatelnou povinnost podat daňové přiznání. Při hodnocení pozice žalobce v daňovém řízení nelze rovněž odhlédnout ani od ust. § 18 v odst. 1 zákona o spotřebních daních, které povinnost daň přiznat a zaplatit připisuje pouze plátcům.
35. Krajskému soudu proto nezbylo, než dle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušit pro nezákonnost a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný ve smyslu ust. § 78 odst. 5 uvedené právní úpravy vázán shora vysloveným právním názorem.
36. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměna zástupci a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s. ř. s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 3 úkonů právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby a účast při jednání. Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 3 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). To vše včetně

DPH. Krajský soud uložil žalovanému takto vyčíslené náklady zaplatit do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou zástupce žalobce.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 31. května 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu